

KAJIAN PERBANDINGAN *TAX TREATY MODEL* : OECD, UN DAN US

Dyna Rachmawati*

Abstract

The needs of tax treaty arise as international trade growth rapidly due to advancement of information technology. Taxes imposed on income derived from international trade are double. Tax treaty or tax convention is bilateral agreement for the avoidance of double taxation. This agreement arranges taxation rights.

There are 3 (three) tax treaty model, which is used as reference to make bilateral agreement for the avoidance of double taxation. The first one is OECD Model made by The OECD Committee of Fiscal. This model usually used by the OECD member, which is divided from developed countries. It is considered discriminative in tax imposing rights, especially for developing countries. The United Nations obligates to eliminate this discriminative by issuing UN Model in 1980. This is the second model and usually used by developing countries. The third model is US Model. This tax treaty is only used by United States to protect its interest in a board.

As the first one borned, OECD Model is used as reference for both UN and US Model. Thus, this literature study used OECD Model as brainstorming in comparison. There are 2 (two) differences major between OECD Model and UN Model. First, in OECD Model, there is an exclusive right in tax imposing on passive income. Second, limitations on tax imposing rights for source countries. The differences between OECD Model with US Model are basically caused by the needs of protection for US interest in aboard. So that, there are 3 (three) rules in US Model which aren't arranged by OECD Model. Those rules are: source of income, general rule of taxation and assistance of collection.

Key Words : Tax Treaties, OECD Model, UN Models and US Model

Pendahuluan

Globalisasi memberikan stimulan yang sangat signifikan terhadap perekonomian dunia dalam perolehan penghasilan bagi para pelakunya. Perekonomian dunia mengalami pertumbuhan yang cukup menggembirakan dalam empat dekade terakhir. Laporan *World Economic Situation and Prospect 2001* dari Bank Dunia menunjukkan pertumbuhan ekonomi yang digambarkan melalui pertumbuhan *Gross Domestic Bruto* (GDP) dari 1,4% dalam era tahun 60-an menjadi 5% dalam era tahun 90-an. Data Bank Dunia tersebut juga menunjukkan bahwa pertumbuhan perekonomian dunia ini, lebih dari lima puluh persen merupakan pertumbuhan perekonomian negara-negara maju di kawasan Amerika, Eropa Barat dan Asia (Jepang dan Cina).

Pertumbuhan GDP tersebut merupakan akibat terjadinya globalisasi yang mendorong semua negara di dunia untuk melakukan perekonomian secara terbuka. Keterbukaan perekonomian dunia memungkinkan mobilitas transnasional baik sumber daya maupun dana dari negara-negara maju ke negara berkembang maupun sebaliknya. Manfaat transaksi transnasional tersebut (Gunadi, 1997) adalah

*Staf Pengajar Tetap Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya

adanya penghasilan yang bersumber di negara tempat investasi atau tempat pelaksanaan kegiatan (*source country*) dan kemudian dikirim ke negara tempat investor atau pelaku transaksi bertempat kedudukan (*residence country*). Bagi kedua negara tersebut, penghasilan merupakan sasaran pemajakan berdasarkan pertalian (*allegiance*) yang berbeda sebagaimana tersurat dalam ketentuan domestik masing-masing negara. Pemajakan yang dikenakan oleh kedua negara dimaksud menyebabkan terjadinya pajak berganda yang dapat merupakan unsur penyebab mahal biaya investasi dan bisnis transnasional dan oleh karenanya merupakan penghambat mobilitas keduanya. Jika masing-masing negara menerapkan undang-undang pajak nasionalnya (R. Surahmat, 2000), tanpa ada usaha untuk mengurangi resiko terjadinya pengenaan pajak berganda, arus pemasukan modal dari satu negara ke negara lainnya akan menimbulkan benturan-benturan antara dua yurisdiksi pajak yang berbeda. Untuk itu diperlukan upaya rekonsiliasi dari dua undang-undang pajak yang berbeda. Rekonsiliasi tersebut biasanya disebut dengan persetujuan penghindaran pajak berganda disingkat dengan P3B (*tax treaty* atau *tax convention*).

Persetujuan penghindaran pajak berganda mempunyai manfaat ekonomis bagi negara-negara yang membuat perjanjian. Ini didukung oleh penelitian empiris yang pernah dilakukan oleh Rinaldi Sudjatina (1998), dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa persetujuan penghindaran pajak berganda lebih memberikan stimulan atau salah satu pendorong investasi modal asing di Indonesia dibandingkan dengan fasilitas perpajakan yang diberikan pemerintah. Sedangkan penelitian empiris di Amerika Serikat yang dilakukan oleh C. Daughhettee dan Martha A. Klasing (2001) menunjukkan bahwa *tax treaty* memberikan manfaat yang signifikan bagi *individual tax payers* Amerika Serikat. Dengan kata lain, penghasilan wajib pajak Amerika Serikat yang berasal dari luar Amerika Serikat tidak dikenakan pemotongan pajak berganda.

Persetujuan penghindaran pajak berganda adalah perjanjian bilateral antara kedua negara. Pada dasarnya, suatu persetujuan penghindaran pajak berganda adalah penghindaran pajak secara yuridis. Pasal-pasal yang ada di dalam persetujuan tersebut pada hakikatnya adalah *distributive rules*, yaitu membagi hak pemajakan dua negara.

Dalam dunia perpajakan internasional (R. Surahmat, 2000), terdapat dua Model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, yaitu *Organization for Economic Cooperation and Development Model* (OECD Model), dan *United Nations Model* (UN Model), yang merupakan acuan bagi dua negara yang merundingkan suatu persetujuan penghindaran pajak berganda. Selain dua model yang disepakati masyarakat internasional, terdapat *United States Model* (US Model) yang lebih memperhatikan kepentingan Amerika Serikat dalam perpajakan internasional. Ketiga model persetujuan penghindaran pajak berganda tersebut merupakan salah satu acuan dalam penyusunan persetujuan penghindaran pajak berganda, selain Undang-undang Domestik dari negara yang bersangkutan.

Perbandingan ketiga model perjanjian penghindaran pajak berganda diatas, merupakan *issue* yang akan dikaji. Konsep yang mendasari ditetapkannya OECD Model dan UN Model merupakan latarbelakang prinsipil membedakan kedua model konvensi pajak (*tax treaty model*) tersebut. Amerika Serikat sebagai

salah satu negara anggota OECD, menetapkan sendiri suatu bentuk model konvensi pajaknya. Model konvensi pajak yang dibuat oleh Amerika Serikat ini, dikenal dengan *United States Model* (US Model), yang bertujuan untuk melindungi kepentingan negaranya. US Model dibuat dengan menggunakan OECD Model sebagai acuanya. US Model dalam pembahasan ini diwakili oleh Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia – Amerika Serikat.

Sejarah Perkembangan *Tax Treaty Model*

1. OECD Model

OECD (R.Mansury, 1999) singkatan dari *Organization for Economic Cooperation and Development*, dengan negara-negara anggota sebagai berikut: Amerika Serikat, Australia, Austria, Belanda, Belgia, Denmark, Finlandia, Inggris, Irlandia, Islandia, Italia, Jepang, Jerman, Kanada, Korea Selatan, Luxembourg, Mexico, Norwegia, Perancis, Portugal, Selandia Baru, Spanyol, Swedia, Swiss, Turki dan Yunani. OECD dibentuk dalam tahun 1961 berdasarkan *Paris Convention* (14 Desember 1960) oleh negara-negara anggota *The Organization for European Economic Cooperation* ditambah Kanada dan Amerika Serikat. Tujuan pembentukan OECD adalah untuk menggalakkan kebijaksanaan yang dirancang:

- untuk mencapai pertumbuhan ekonomi tinggi berkesinambungan, kesempatan kerja yang tinggi, standar hidup yang terus naik di negara-negara anggotanya, mempertahankan stabilitas moneter, sehingga dapat memberi sumbangan pada pembangunan ekonomi dunia;
- untuk memberi sumbangan bagi perluasan perekonomian yang sehat, baik di negara anggota maupun bukan anggota, dalam proses pembangunan ekonomi;
- memberi sumbangan bagi perluasan perdagangan dunia atas dasar multilateral yang tidak diskriminatif sesuai dengan kewajiban-kewajiban internasional.

Persetujuan penghindaran pajak berganda OECD Model disusun dan dikembangkan oleh suatu *committee* yang dibentuk oleh negara-negara OECD. *Committee* tersebut khusus dibentuk untuk memecahkan masalah-masalah perpajakan yang dihadapi oleh OECD, yaitu *The OECD Committee on Fiscal Affairs*.

Anggota-anggota *the OECD Committee on Fiscal Affairs* adalah ahli-ahli perpajakan yang ditunjuk oleh negara anggota OECD dan mewakili negaranya dalam *committee* tersebut. Setelah pembentukannya, *the OECD Committee on Fiscal Affairs* bekerja keras untuk menyusun model perjanjian pencegahan pajak ganda dan diterbitkan dalam tahun 1963. OECD Model yang pertama dengan nama *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. *The OECD Committee on Fiscal Affairs* terus membahas dan berusaha menyempurnakan OECD Model tersebut dan pada tahun 1977 diterbitkan OECD Model yang kedua dengan nama *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Perubahan dan penyempurnaan OECD Model terus dilakukan, terakhir pada tahun 1997, seiring dengan adanya perkembangan teknologi yang telah mengubah transaksi lintas negara.

2. UN Model

Dalam pertengahan tahun 1960-an, (*United Nations*, 2001) PBB mulai memperbaiki masalah kepentingan yang timbul dalam perjanjian penghindaran pajak berganda, sebagai akibat dari semakin banyaknya arus modal dari negara maju ke negara berkembang.

(R. Mansury, 1999) Peningkatan aliran investasi dari negara maju ke negara berkembang, banyak bergantung kepada iklim investasi di negara berkembang tersebut. Pencegahan pajak ganda internasional merupakan satu komponen yang sangat penting dalam menciptakan iklim investasi yang baik di negara berkembang. Adanya perjanjian pencegahan pajak ganda merupakan perlindungan penuh kepada orang-orang dan perusahaan-perusahaan yang bekerja atau melakukan kegiatan usaha di berbagai negara untuk tidak dikenakan pajak ganda.

Pemerintah negara-negara berkembang yang didukung para ahli perpajakan dari negara-negara tersebut berkeinginan untuk memperluas jaringan perjanjian pencegahan pajak ganda dengan pemerintah negara maju pengekspor modal, namun perjanjian pencegahan pajak ganda itu seyogianya didasarkan atas suatu model yang seimbang memperhatikan kepentingan negara domisili (negara dimana investasi tersebut berasal) dan kepentingan negara sumber (negara dimana kegiatan investasi dilaksanakan), sehingga penerimaan pajak yang dikorbankan oleh negara sumber seimbang dengan penerimaan pajak yang dikorbankan oleh negara domisili. Negara berkembang pada umumnya menjadi negara sumber. Sedangkan negara maju yang mempunyai dana investasi, tenaga ahli teknik dan ahli manajerial serta teknologi pada umumnya menjadi negara domisili.

Atas dasar itu semua, *The United Nations Economic and Social Council* atau disingkat *The UN ECOSOC* dalam resolusinya tanggal 4 Agustus 1967 Nomor 1273 meminta Sekretaris Jenderal PBB untuk membentuk suatu *ad hoc working group* yang terdiri dari tenaga ahli perpajakan dan pejabat pajak baik dari negara-negara maju maupun negara-negara berkembang yang dapat mewakili berbagai kawasan (Amerika Utara, Amerika Latin, Asia, Afrika dan Eropa) dan mewakili berbagai sistem-sistem perpajakan.

Berdasarkan resolusi tersebut Sekretaris Jenderal PBB membentuk *The UN Ad Hoc Group of Tax Experts* yang pertama dengan anggota-anggotanya berasal dari: Amerika Serikat, Argentina, Brazil, Chili, Filipina, Ghana, India, Inggris, Israel, Jepang, Jerman, Belanda, Norwegia, Pakistan, Perancis, Sri Langkan, Sudan, Swiss, Tunisia dan Turki. Masing-masing ahli perpajakan tersebut berbicara dalam Kelompok Tenaga Ahli Perpajakan dalam kapasitas pribadi masing-masing (atau *in their personal capacity*). Hasil pembahasan dalam Kelompok Tenaga Ahli Perpajakan PBB tersebut adalah *The United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries* (UN Model) diterbitkan oleh PBB pada tahun 1980. Setelah diterbitkannya UN Model tersebut, pembahasan dan pemantauan atas pelaksanaannya masih terus dilakukan oleh Kelompok Tenaga Ahli Perpajakan PBB sampai sekarang.

Konsep *Tax Treaty Model*: OECD, UN dan US

1. OECD Model

Sebagai organisasi internasional yang beranggotakan negara-negara maju, *the OECD Committee on Fiscal* membuat model konvensi (*treaty*) penghindaran pajak berganda yang bertujuan untuk menyelesaikan masalah perpajakan internasional yang timbul sebagai akibat dari adanya transaksi perdagangan antar negara.

Pada prinsipnya konsep yang mendasari konvensi pajak ini, ditujukan untuk negara-negara maju - yang notabene merupakan anggota OECD. Sehingga sebagai negara pengekspor modal, hak pemajakan yang diatur dalam konvensi pajak ini membatasi negara sumber yang merupakan negara pengimpor modal.

Oleh sebab itu mengapa dalam konvensi pajak ini, tarif pajak atas *passive income* (seperti: deviden, bunga dan sebagainya) ditekan seminimal mungkin yaitu berkisar antara 5% - 10%. Ini berarti sebesar mungkin uang yang berasal dari *passive income* dibawa ke negara pengekspor modal. Sebagai perbandingan, tarif pajak atas *passive income* di Indonesia (sebagai negara pengimpor modal) sesuai dengan UU PPh tahun 2000 sebesar 15%. Ini berarti, negara pengimpor modal berusaha menahan uang yang berasal dari *passive income* untuk tidak dibawa ke negara pengekspor modal melalui pemotongan pajak. Jadi model konvensi pajak ini dianggap "tidak menguntungkan" bagi negara-negara berkembang sebagai negara pengimpor modal.

2. UN Model

Bagi negara-negara berkembang model konvensi pajak yang dibuat oleh *the OECD Committee on Fiscal* akan mengurangi penerimaan pajak. OECD Model dianggap membatasi hak pemajakan dari negara sumber, yang notabene biasanya adalah negara-negara berkembang. Oleh sebab itu, PBB berinisiatif untuk meminimalisir diskriminasi ini dengan membuat model konvensi pajak yang dikenal sebagai *United Nations Model* (UN Model). Model konvensi pajak ini memberikan hak pemajakan yang lebih luas bagi negara sumber, alias negara berkembang sebagai pengimpor dana/investasi dari negara-negara maju.

3. US Model

Sebagai satu-satunya negara adidaya, Amerika Serikat membuat sendiri *draft tax treaty* - nya yang sangat memperhatikan kepentingan negaranya. OECD Model merupakan model konvensi pajak yang digunakan sebagai acuan *United States Model* (US Model). Perbedaan antara keduanya, secara umum, terletak pada tujuan dibuatnya US Model.

Perbandingan *Tax Treaty Model*: OECD Model vs UN Model

Hasil perbandingan antara OECD Model dengan UN Model menunjukkan dua perbedaan utama.

OECD Model memberikan hak eksklusif bagi negara domisili untuk memungut pajak atas penghasilan-penghasilan tertentu, seperti royalti, keuntungan penjualan saham dan sekuritas lain, serta pembayaran dana pensiun swasta.

a. Royalti

Atas penghasilan royalti, OECD Model memberikan hak eksklusif pemajakan kepada negara dimana timbulnya royalti tersebut (atau biasanya merupakan negara domisili). UN Model lebih berkompromi dengan menyebutkan adanya kemungkinan hak pemajakan (*may be taxed*) pada negara dimana royalti tersebut timbul. Ini dapat dilihat jelas dari pasal 12 ayat 1 masing-masing konvensi pajak, sebagaimana nampak dalam tabel 1 dibawah ini.

Tabel 1
Royalti

OECD Model Article 12 Royalties	UN Model Article 12 Royalties
1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.	1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State maybe taxed in that other State.

Masalah masih timbul atas penghasilan royalti dalam hubungannya dengan pengalihan hak perangkat lunak komputer. OECD Model berupaya untuk menyelesaikannya dengan membuat peraturan, sebagaimana dalam *commentary* pasal 12 ayat 2 OECD Model (*commentary* ini diadaptasi langsung oleh UN Model) tersebut dikatakan bahwa:

"Transfers of rights in relation to software occur in many different ways ranging from alienation of the entire in the copyright in a program to the sale of the product which is subject to restrictions on the use to which it is put. The considerations paid can also take into numerous forms. These factors may take it difficult to determine where the boundary lies between software payments that are properly to be regarded as royalties and other types."

Namun pengaturan tersebut masih menimbulkan banyak interpretasi, mengingat pengalihan hak yang berkaitan dengan perangkat lunak komputer bermacam-macam. Sehingga bentuk pembayarannya dapat berupa selain royalti.

Oleh karena itu, Charles Kingson dan Cynthia A. Blum (1998) memberikan model untuk menyelesaikan masalah tersebut dengan menyederhanakan bermacamnya proses pengalihan hak atas perangkat lunak atau segala sesuatu yang berkaitan dengan transaksi komputer, sebagai berikut:

	<u>Complete Transfers</u>	<u>Partial Transfers</u>
Tangible Goods	Sale of Tangible Goods	Leases
Intangible Goods	Sale of Intangible Goods	Licenses (Royalties)

Sumber : Kingson and Blum, 1998, p. 169

Gambar 1
Model Pengalihan Hak atas Transaksi Komputer

Dari bagan tersebut dapat disimpulkan apabila yang dialihkan secara lengkap (*complete transfer*) adalah perangkat keras dan hak penggunaan atas suatu perangkat lunak maka penghasilannya disebut penjualan baik atas barang yang berwujud maupun yang tidak berwujud.

Sedangkan apabila pengalihannya hanya sebagian atau parsial atas:

1. Barang berwujud (misalnya: perangkat keras komputer) maka penghasilannya akan disebut sebagai penghasilan sewa.
2. Barang tidak berwujud (misalnya: hak untuk menggunakan program komputer) maka penghasilannya disebut sebagai royalti.
3. Keuntungan Penjualan Saham dan Sekuritas Lainnya

OECD Model memberikan hak eksklusif pemajakan atas penghasilan yang berasal dari keuntungan penjualan saham dan sekuritas lain kepada negara domisili, sebagaimana disebutkan dalam pasal 13 ayat 4. Sedangkan UN Model secara lebih terinci dan eksplisit mengatur hak pemajakan atas keuntungan yang berasal dari penjualan saham dan sekuritas lain (pasal 13 ayat 4 dan 5) kepada negara sumber.

Tabel 2
Keuntungan Penjualan Saham dan Sekuritas Lainnya

OECD Model Article 13 Capital Gains	UN Model Article 13 Capital Gains
<ol style="list-style-type: none"> 1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable

<p>State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.</p> <p>3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</p> <p>4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1,2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</p>	<p>property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.</p> <p>3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</p> <p>4. Gains from alienation of shares of capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:</p> <p>(1) Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities,</p> <p>(2) For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property</p>
--	---

	<p>exceeding 50% of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate.</p> <p>5. Gains from the alienation of shares other than those mentioned in paragraph 4 representing a participation of ____ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) in a company, which is a resident of a Contracting State, may be taxed in that State.</p> <p>6. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1,2,3,4 and 5, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</p>
--	--

3. Pensiun

Pasal 18 OECD Model memberikan hak eksklusif pemajakan atas uang pensiun pada negara dimana suatu pekerjaan pada waktu lalu dilakukan. Sedangkan pasal 18 UN Model memberikan dua macam alternatif hak pemajakan yaitu sebagai berikut:

Alternatif pertama, pasal 18 A ayat 1 merupakan reproduksi pasal 18 OECD Model. Ayat 2 memberikan pengecualian hak eksklusif untuk memungut pajak bagi negara domisili, yaitu dalam hal pembayaran pensiun itu merupakan bagian dari pembayaran santunan sosial dari pemerintah pusat atau pemerintah daerah. Mengenai pembayaran pensiun yang merupakan pembayaran santunan sosial pemerintah, maka hak eksklusif diberikan kepada negara sumber yang membayar santunan sosial yang bersangkutan.

Alternatif kedua, pasal 18 B ayat 1 tidak memberikan hak eksklusif kepada negara domisili hanya dinyatakan dapat mengenakan pajak atas subyek pajak dalam negerinya yang menerima pensiun. Ayat 2, memberikan hak kepada negara sumber yang mengenakan pajak atas pembayaran pensiun yang dilakukan oleh subyek pajak dalam negeri negara sumber, atau yang dilakukan bentuk usaha tetap yang terletak di negara sumber yang bersangkutan. Ayat 3, memberikan hak memungut pajak kepada negara sumber atas pembayaran uang pensiun yang merupakan bagian dari pembayaran santunan sosial dari negara sumber yang bersangkutan.

Tabel 3
Pensiun

OECD Model Article 18 Pensions	UN Model Article 18 Pensions and Social Security Payments
<p>Subject to the provisions of paragraph 2 of the Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.</p>	<p>Alternative A</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Subject to the provisions of paragraph 2 of the article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State. 2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme, which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision, or local authority thereof shall be taxable only in that State. <p>Alternative B</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Subject to the provisions of paragraph 2 of the article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State. 2. However, such pensions and other similar remuneration may also be taxed in the other Contracting State if the payment is made by a resident of that other State or a permanent establishment situated therein. 3. Notwithstanding the provisions of paragraph 1 and 2, pensions paid and other payments made under a public scheme, which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision, or local authority thereof shall be taxable only in that State.

3. Pembatasan hak memungut pajak dari negara sumber atas penghasilan-penghasilan tertentu.
 - a. Laba Usaha

OECD Model membatasi hak pemungutan pajak bagi negara sumber atas penghasilan usaha yang diperoleh melalui bentuk usaha tetap (BUT) dengan menerapkan *attributability rule*, sebagaimana tersurat dalam pasal 7 ayat 1. *Attributability rule* merupakan hak pemajakan bagi negara sumber atas penghasilan usaha dari hasil kegiatan bentuk usaha tetap, penghasilan lain yang diperoleh kantor pusat tanpa melalui BUT-nya di negara sumber hanya dikenakan pajak di negara domisili. Sedangkan UN Model lebih memberikan keleluasaan bagi negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan-penghasilan BUT yang diperoleh baik secara langsung maupun tidak langsung, seperti dijelaskan dalam pasal 7 ayat 1 point a, b dan c. Pengaturan ini disebut dengan *force of attraction rule*.

Tabel 4
Laba Usaha

OECD Model Article 7 Business Profits	UN Model Article 7 Business Profits
1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.	1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those affected through that permanent establishment.

a. Deviden

Pembatasan hak pemajakan bagi negara sumber dalam OECD Model berupa pengenaan tarif pajak atas deviden. Tarif pajak paling tinggi sebesar 5% atas deviden yang berasal dari penyertaan langsung, dengan minimal penyertaannya 25%, dan tarif pajak maksimal 15% atas deviden jenis lain. Sedangkan UN Model tidak memberikan batasan pengenaan tarif. Hal itu diserahkan kepada hasil negosiasi bilateral.

Ini diatur dalam pasal 10 ayat 2 poin a dan b masing-masing model konvensi pajak, sebagaimana nampak dibawah ini.

Tabel 5
Deviden

OECD Model Article 10 Dividends	UN Model Article 10 Dividends
<p>2. However such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:</p> <p>a) 5% of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than partnership) which holds directly at least 25% of the capital of the company paying the dividends;</p> <p>b) 15% of the gross amount of the dividends in all other cases.</p> <p>The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.</p> <p>This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.</p>	<p>2. However such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:</p> <p>a) ____ percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than partnership) which holds directly at least 10% of the capital of the company paying the dividends;</p> <p>b) ____ percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends in all other cases.</p> <p>The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.</p> <p>This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.</p>

a. Bunga

Demikian juga dengan penghasilan berupa bunga, OECD Model membatasi hak pemajakan negara sumber dengan tarif pajak paling tinggi sebesar 10%. Sedangkan UN Model lebih menyerahkan pada hasil perundingan bilateral. Perbandingan ini dapat dilihat pada tabel 6.

Tabel 6
Bunga (Interest)

OECD Model Article 11 Interest	UN Model Article 11 Interest
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charge shall not exceed 10% of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of the application of this limitation.	2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charge shall not exceed ____ percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of the application of this limitation.

Perbandingan *Tax Treaty Model*: OECD Model vs US Model

Terdapat tiga perbedaan penting dalam model OECD dengan US model yaitu:

1. Sumber Penghasilan (*Source of Income*)

Dalam OECD Model tidak ada pasal yang khusus mengatur mengenai sumber penghasilan. Pasal 7 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia - Amerika Serikat mengatur mengenai hal ini, yang dikutip sebagai berikut:

Source of Income

1. *Dividends paid by a resident of a Contracting State shall be treated as income from sources within that State.*
2. *Interest shall be treated as income from sources within a Contracting State only if paid by such Contracting State, a political subdivision or a local authority thereof, or by a resident of that Contracting State. Notwithstanding the preceding sentence, if the person paying the interest (whether or not such person is a resident of one of the Contracting State) has a permanent establishment in one of the Contracting State and such interest is borne by such permanent establishment, such interest shall be deemed to be from sources within the Contracting State in which permanent establishment is situated.*

3. *Royalties described in paragraph (3) of Article 13 (Royalties) for the use, property or rights described in such paragraph within a Contracting State shall be treated as income from sources within such Contracting State.*
4. *Income from immovable property, including income in respect of the operation of mines, oil or gas wells, quarries, or other natural resources (including gains derived from the sale of such property or the right giving rise to such income) shall be treated as income from sources within a Contracting State only if such property in that Contracting State.*
5. *Income from the rental of tangible personal (movable) property, other than ships or aircraft or containers used in international traffic, shall be treated as income from sources within a Contracting State only if such property in that Contracting State.*
6. *Income received by an individual for his performance of labor or personal services, whether as an employee or in an independent capacity, shall be treated as income from sources within a Contracting State only to the extent that such services are performed in that Contracting State. Income from personal services performed aboard ships or aircraft operated by a resident of one of the Contracting States in international traffic shall be treated as income from sources within that Contracting State if rendered by a member of the regular complement of the ship or aircraft. For purposes of this paragraph, income from labor or personal services includes pensions (as defined in paragraph (4) of Article (Private Pensions and Annuities) paid in respect of such services. Notwithstanding the preceding provisions of this paragraph, remuneration described in Article 22 (Social Security Payments) shall be treated as income from sources within a Contracting State only if paid by or from the public funds of that Contracting State or a political subdivision or local authority thereof.*
7. *Income from the sale, exchange or other disposition of property described in paragraph (1) (a) or (b) of Article 14 (Capital Gains) shall be treated as income from sources within Indonesia or the United States, as the case may be.*
8. *Notwithstanding paragraphs (1) through (6), business profits which are attributable to a permanent establishment which the recipient, a resident of one of the Contracting States, has in the other Contracting State, including income derived from immovable property and natural resources and dividends, interest, royalties (as defined in paragraph (3) of Article 13 (Royalties) and capital gains shall be treated as income from sources within that other Contracting State, but only if the property or rights giving rise to such income dividends, interest, royalties, or capital gains are effectively connected with such permanent establishment.*
9. *The source of any item of income to which paragraphs (1) through (8) are not applicable shall be determined by each of the Contracting States in accordance with its own law. Notwithstanding the preceding sentence, if the source of any item of income under the laws of one Contracting State is different from the source of such item of income under the laws of the other Contracting State or if the source of such income is not readily determinable*

under the laws of one of the Contracting States, the competent authorities of the Contracting States may, in order to prevent double taxation or further any other purpose of this Convention, establish a common source of the item of income for purposes of this Convention.

Pasal 7 ini merupakan penegasan secara eksplisit mengenai darimana penghasilan tersebut berasal (sumber penghasilan).

Tabel 7
Sumber Penghasilan

Penghasilan	Sumber Penghasilan
Deviden	Negara dimana pihak yang membayarkan merupakan penduduknya
Bunga	Negara dimana bunga tersebut dibayar
Penghasilan dari harta tetap, termasuk penghasilan dari kegiatan pertambangan, minyak dan gas bumi atau pertambangan sumber daya alam	Negara dimana harta tersebut berada
Penghasilan dari sewa harta berwujud (harta gerak), kecuali kapal laut, pesawat terbang dan kontainer	Negara dimana harta tersebut berada
Penghasilan dari hubungan kerja	Negara dimana pekerjaan dilakukan
Keuntungan dari pengalihan, pertukaran atau penjualan harta	Dapat bersumber dari salah satu negara (Contracting state), tergantung jenis hartanya
Penghasilan BUT, termasuk penghasilan dari harta tetap, sumber daya alam, deviden, bunga, royalti dan keuntungan pengalihan harta selama terdapat hubungan efektif dengan BUT tersebut.	Negara dimana BUT tersebut berada

Penentuan sumber penghasilan berupa royalti, yang dimuat dalam pasal 7 ayat 3, kurang jelas mengatur. Dalam ayat tersebut hanya digunakan istilah: *country of use*. Istilah ini mengacu pada ketentuan dalam *US - Internal Revenue Code (IRC)* section 862 (a) (4) (R.Surahmat, 2000) yang secara umum berarti: negara yang melindungi pemiliknya dari penggunaan oleh yang tidak berhak.

Sedangkan dalam ayat 9 memuat ketentuan khusus, apabila sumber penghasilan tidak dapat ditentukan berdasarkan ayat-ayat sebelumnya, maka penentuannya akan didasarkan atas ketentuan UU Domestik masing-masing negara.

Pasal 7 P3B Indonesia - Amerika Serikat ini merupakan acuan bagi syarat pengkreditan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari negara sumber sesuai dengan pasal 23 (*Relief from Double Taxation*) P3B Indonesia - Amerika.

2. General Rule of Taxation

Dalam OECD Model tidak ada pasal yang khusus mengatur mengenai *general rule of taxation*. Pasal 28 P3B Indonesia - Amerika Serikat mengatur mengenai hal ini, yang dikutip sebagai berikut:

General Rule of Taxation

1. *A resident of one of the Contracting States may be taxed by the other Contracting State on any income from sources within that other Contracting State and only on such income, subject to any limitations set forth in this Convention. For this purpose, the rules set forth in Article 7 (Source of Income) shall be applied to determine the source of income.*
2. *The provisions of this Convention shall not be construed to restrict in any manner any exclusion, exemption, 'deduction, credit, or other allowance new or hereafter accorded —*
 - (a) *By the laws of one of the Contracting States in the determination of the tax imposed by that Contracting State, or*
 - (b) *By any other agreement between the Contracting States.*
3. *Notwithstanding any provisions of this Convention except paragraph (4), a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect for this purposes the term "citizen" shall include a former citizen whose loss of citizenship had as one of the principal purposes the avoidance to tax but only for a period of ten years following such lose.*
4. *The provisions of paragraph (3) shall not affect:*
 - (a) *The benefits conferred by a Contracting State under paragraph 3 of Article 10 (Related Persons), paragraph 3 of Article 21 (Private Pensions and Annuities), Articles 22 (Social Security Payments), 23 (Relief from Double Taxation), 24 (Non-discrimination), and 25 (Mutual. agreement Procedure); and*
 - (b) *The benefits conferred by a Contracting State under Articles 18 (Government Service), 19 (Students and Trainees), 20 (Teachers and Researchers), and 27 (Diplomatic and Consular Officers), upon individuals who are neither citizens of, nor have immigrant status in. that Contracting State.*
5. *The competent authorities of the Contracting States may each prescribe regulations necessary to carry out the provisions of this Convention.*
6. *Except as provided in paragraph 7, a person (other than an individual) which is a resident of a Contracting State shall not be entitled under this Convention to relief from taxation in the other Contracting State unless:*
 - (a) *More than 50 percent of the beneficial interest in such person (or in the case of a company, more than 50 percent of the number of shares of each class of the company's shares) is owned directly or indirectly, by any combination of one or more of:*
 - (i) *Individuals who are residents of the United States;*
 - (ii) *Citizens of the United States;*
 - (iii) *Individuals who are residents of Indonesia;*
 - (iv) *Companies as described in paragraph (7) (a); and*

- (v) *The Contracting States; and*
 - (b) *The income of such person is not used in substantial part, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons other than those enumerated in subparagraphs (a) (i) through (v).*
7. *The provisions of paragraph (6) shall not apply if:*
- (a) *The person is a company in whose principal class of shares there is substantial and regular trading on a recognizes stock exchange; or*
 - (b) *The establishment, acquisition and maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as a principal purpose the purpose of obtaining benefits under the Convention.*
8. *For the purposes of paragraph (7) (a), the term "a recognized stock exchange" means.*
- (a) *The NASDAQ System owned by the National Association of Securities Dealers, Inc., and any stock exchange registered with the Securities and Exchange Commission as a national securities exchange for the purposes of the Securities Exchange Act of 1934; and*
 - (b) *The Jakarta stock exchange; and*
 - (c) *Any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.*

Penerapan pasal 28 ini berlaku bagi subyek pajak dalam negeri baik Indonesia maupun Amerika Serikat.

Negara sumber berhak untuk memungut pajak atas penghasilan subyek pajak dalam negeri negara domisili. Sepanjang penghasilan tersebut berasal dari negara sumber, sebagaimana yang telah diatur dalam pasal 7 P3B Indonesia-Amerika Serikat mengenai *source of income*.

Subyek pajak dalam negeri negara domisili berhak mendapatkan pengurangan-pengurangan seperti penghasilan tidak kena pajak (PTKP), kredit pajak dan pengurangan yang diperbolehkan lainnya atas penghasilan yang diterima dari negara sumber.

Negara domisili tetap berhak memungut pajak atas subyek pajak dalam negerinya yang telah melepaskan hak kewarganegaraannya selama 10 tahun sejak hak tersebut dilepaskan.

Warga negara atau mantan warga negara (selama 10 tahun sejak hak kewarganegaraannya dilepaskan) yang merupakan subyek pajak dalam negeri negara yang mengadakan perjanjian, dapat menikmati manfaat *tax treaty* sebagai berikut:

- a) Manfaat yang diberikan oleh pasal 10 ayat P3B Indonesia-AS tentang "Telated Persons", dan manfaat menurut pasal 21 ayat 3 tentang Pensiun Swasta dan Annuitas, pasal 22 tentang Pembayaran Santunan Sosial, pasal 23 tentang "Relief from Double Taxation", pasal 24 tentang "Non-Discrimination" dan pasal 25 tentang "Mutual Agreement Procedure"
- b) Manfaat yang diberikan berdasarkan pasal 18 tentang "Government Services", pasal 19 tentang "Students and Trainees", pasal 20 tentang

“Teachers and Researchers” dan pasal 27 tentang “Diplomatic and Consular Officers” kepada subyek pajak orang pribadi yang bukan warga negara dan bukan pemegang “immigrant status” di negara yang mengadakan perjanjian.

Pejabat yang berwenang dari negara yang mengadakan perjanjian dapat membuat peraturan pelaksanaan P3B ini.

Sebagaimana karakteristik US Model, pasal 28 ini memuat mengenai: *limitation on benefits* yang menggunakan pengujian *public company test*. Subyek pajak badan dalam negeri dapat menikmati keringanan pajak berdasarkan perjanjian ini apabila lebih dari 50% kepentingan dalam badan tersebut dimiliki langsung atau tidak langsung, dalam kombinasi yang terdiri dari satu atau lebih (berkenaan dengan perseroan lebih dari 50% dari jumlah setiap jenis saham) dimiliki secara langsung atau tidak langsung oleh kombinasi dari satu atau lebih:

- a) orang-orang pribadi yang merupakan subyek pajak dalam negeri Amerika Serikat;
- b) Warga negara AS;
- c) Orang-orang pribadi yang merupakan subyek pajak dalam negeri Indonesia;
- d) Perseroan yang saham-saham utama dalam jumlah yang berarti diperdagangkan secara teratur dalam bursa efek resmi: Nasdaq System di AS, BEJ dan bursa efek lainnya yang disepakati oleh pejabat berwenang kedua negara; dan
- e) Negara yang mengadakan perjanjian sendiri: Indonesia dan AS.

3. *Assistance of Collection*

Dalam OECD Model tidak ada pasal yang khusus mengatur mengenai *assistance of collection*. Pasal 29 P3B Indonesia-Amerika Serikat mengatur mengenai hal ini yang dikutip sebagai berikut:

Assistance in Collection

1. *Each of the Contracting States shall endeavor to collect on behalf of the other Contracting State such taxes imposed by that other Contracting State such taxes imposed by that other Contracting State as will ensure that any exemption or reduced rate of tax granted under this Convention by that other Contracting State shall not be enjoyed by persons not entitled to such benefits. The competent authorities of the Contracting States may consult together for the purpose of giving effect to this Article.*
2. *In no case shall this Article be construed so as to impose upon a Contracting State the obligation to carry out administrative measures at variance with the regulations and practices of either Contracting State or which would be contrary to the first-mentioned Contracting State sovereignty, security, or public policy.*

Dalam pasal 29 ayat 1 mengatur bahwa negara-negara dalam perjanjian ini (Indonesia dan AS) mempunyai kewajiban untuk saling membantu dalam penagihan pajak bagi subyek pajak dalam negeri masing-masing negara serta

meyakinkan tidak adanya pihak lain atau subyek pajak negara lain yang menikmati manfaat P3B ini.

Dalam ayat 2, pasal ini dapat ditafsirkan bahwa negara-negara dalam P3B ini melakukan pengawasan atas pelaksanaan regulasi tersebut di lapangan.

Simpulan

Dari hasil pembahasan tersebut diatas, dapat diambil beberapa simpulan sebagai berikut:

1. Sejarah yang melatarbelakangi pembentukan konvensi pajak internasional.

OECD	United Nations (PBB)	Amerika Serikat
Peningkatan volume perdagangan antara negara maju menimbulkan masalah pajak internasional. Sebagai organisasi yang beranggotakan negara-negara maju, penetapan persetujuan penghindaran pajak berganda sesuai dengan kepentingan negara-negara anggota tersebut.	Derasnya arus modal dari negara maju ke negara berkembang menimbulkan masalah pajak internasional. PBB berkewajiban untuk melindungi kepentingan negara berkembang dalam masalah ini.	Hanya berkepentingan untuk melindungi negaranya.

2. Latar belakang tersebut menimbulkan perbedaan-perbedaan konsep antara OECD Model dengan UN Model. OECD Model dianggap diskriminatif dalam menyelesaikan masalah pajak internasional antara negara maju dengan negara berkembang, karena dalam OECD Model terdapat:

- hak eksklusif bagi negara domisili untuk memungut pajak atas penghasilan-penghasilan tertentu, seperti royalti, keuntungan penjualan saham dan sekuritas lain, pembayaran dana pensiun swasta,
- pembatasan hak memungut pajak dari negara sumber atas penghasilan-penghasilan tertentu, seperti deviden yang boleh dikenakan pajak hanya 5% dan bunga hanya boleh dikenakan pajak oleh negara sumber sebesar 10% serta keuntungan dari usaha hanya boleh dikenakan melalui suatu bentuk usaha tetap, sedang untuk adanya bentuk usaha tetap harus dipenuhi syarat-syarat tertentu yang cukup sulit untuk dipenuhi.

3. Terdapat tiga perbedaan pokok dalam OECD Model dengan US Model yang diwakili oleh P3B Indonesia-AS, yaitu:

- *Source of income*
Pengaturan mengenai sumber penghasilan, yang bertujuan memberikan penegasan mengenai *Contracting State* yang berhak atas pemajakannya. Apabila sumber penghasilan tersebut tidak dapat ditentukan, maka penentuannya berdasarkan UU domestik masing-masing negara.